



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13116.722367/2014-36
ACÓRDÃO	3101-004.280 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de novembro de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	FAZENDA NACIONAL CAOA MONTADORA DE VEICULOS LTDA.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2011

VENDA PARA ZONA FRANCA DE MANAS. ALÍQUOTA ZERO. ERRO NA NOTA FISCAL.

A ausência de destaque na nota fiscal da expressão “Venda de mercadoria efetuada com alíquota zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins” não implica a perda da aplicação da alíquota zero.

VENDAS PARA AMAZÔNIA OCIDENTAL. ALÍQUOTA ZERO. BENEFÍCIO NÃO CONCEDIDO.

Os benefícios fiscais conferidos à Zona Franca de Manaus não são extensíveis a empresas situadas na Amazônia Ocidental. O benefício previsto no artigo 2º, da Lei n.º 10.996/2004 não alcança a área da Amazônia Ocidental, na medida em que a ela não se refere expressamente.

NÃO CUMULATIVIDADE. BONIFICAÇÕES. DESCONTOS INCONDICIONAIS CONCEDIDOS. EVENTOS FUTUROS E INCERTOS. NÃO INCLUSÃO NA NOTA FISCAL DE VENDA. INCIDÊNCIA.

A bonificação concedida pela montadora de veículos para a concessionária sob a venda ao consumidor configura desconto incondicional, podendo ser excluídas da receita bruta de venda, para efeito de apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, apenas quando constar da própria nota fiscal de venda do bem e não depender de evento posterior à emissão desse documento.

A regulamentação dada pela Instrução Normativa SRF nº 51/78 é legítima, havendo razoabilidade na exigência de que haja menção ao desconto na nota fiscal de venda, pois apenas com a simultaneidade entre a venda e o desconto este pode se caracterizar como uma parcela redutora do preço de venda (Recurso Especial nº 1.711.603/SP).

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2011

VENDA PARA ZONA FRANCA DE MANAS. ALÍQUOTA ZERO. ERRO NA NOTA FISCAL.

A ausência de destaque na nota fiscal da expressão “Venda de mercadoria efetuada com alíquota zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins” não implica a perda da aplicação da alíquota zero.

VENDAS PARA AMAZÔNIA OCIDENTAL. ALÍQUOTA ZERO. BENEFÍCIO NÃO CONCEDIDO.

Os benefícios fiscais conferidos à Zona Franca de Manaus não são extensíveis a empresas situadas na Amazônia Ocidental. O benefício previsto no artigo 2º, da Lei n.º 10.996/2004 não alcança a área da Amazônia Ocidental, na medida em que a ela não se refere expressamente.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2011

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.

Eventual redução da base de cálculo do lançamento fiscal, apurada em diligência fiscal, não comporta nulidade do auto de infração.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso do recurso de ofício em virtude de o valor exonerado ser menor que o valor de alçada. Quanto ao recurso voluntário, acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar a preliminar de nulidade. No mérito, em dar provimento parcial no seguinte sentido: a) Por maioria de votos, em manter a fruição da alíquota zero prevista para vendas para Zona Franca de Manaus e Área de Livre Comércio, previsto no art. 2º, da Lei n.º 10.996/2004, mesmo para aquelas em que não tenha havido o destaque na nota fiscal da expressão “Venda de mercadoria efetuada com alíquota zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins”. Vencido Conselheiro Ramon Silva Cunha; b) Pelo voto de qualidade, manteve-se glosa da dedução dos bônus sobre a venda de veículos da base de cálculo do PIS e da COFINS. Vencidos Conselheira Laura Baptista Borges, Conselheira Tatiana Josefovicz Belisario e Conselheiro Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues. Designado Conselheiro Renan Gomes Rego para redigir o voto vencedor.

Assinado Digitalmente

Laura Baptista Borges – Relatora

Assinado Digitalmente

Renan Gomes Rego – Redator Designado

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenburg Filho – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Renan Gomes Rego, Laura Baptista Borges, Ramon Silva Cunha, Tatiana Josefovicz Belisario (substituto[a] integral), Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Luciana Ferreira Braga, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Tatiana Josefovicz Belisario.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra acórdão da 2ª Turma da DRJ01/DF, que julgou, por unanimidade de votos, parcialmente procedente a Impugnação da Recorrente. Na origem, foram lavrados Autos de Infração para constituição de crédito tributário de PIS e COFINS não-cumulativos, no que se refere os períodos de junho/2011 e dezembro/2011.

Ainda, pela clareza e precisão com que relatou os fatos, transcrevo parte do relatório do acórdão da DRJ, para fins de melhor entendimento do contexto histórico:

“O processo foi julgado na DRJ, Acórdão 03-75.095 - 2ª Turma da DRJ/BSB, sessão de 24/05/2017, dando-se provimento parcial ao contribuinte.

Por sua vez, após análise do recurso voluntário do contribuinte e de ofício da fazenda pelo CARF, a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara emitiu o Acórdão nº. 3302-006.575, o qual, por unanimidade de votos, anulou a decisão de primeira instância.

Também foram julgados embargos interpostos pelo contribuinte. Conforme acórdão 3302-012.669 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, a turma reafirmou a nulidade total do acórdão.

Com a nulidade o processo retornou à DRJ para novo julgamento, tendo sido restituído o direito do contribuinte.

Faço, portanto, meu relatório levando em conta o TVF, impugnação do contribuinte, manifestações da DRF e o Recurso Especial apresentado pela CAOA.

1. Ação Fiscal

Durante auditoria, após prestados os devidos esclarecimentos por parte do sujeito passivo, a autoridade fiscal constatou que a contribuinte excluiu da base de cálculo das citadas contribuições as seguintes rubricas:

(1) o ICMS embutido nos preços das mercadorias vendidas, em face do provimento judicial obtido nos autos do Mandado de Segurança nº 0004955-35.2007.4.01.3502, atualmente em trâmite perante o Tribunal Regional Federal da 1a Região, que suspendeu a exigibilidade do crédito tributário atinente à parcela do ICMS da base do PIS e da COFINS; e

(2) os "bônus sobre vendas" distribuídos às concessionárias.

Constatou também o agente fiscal que o sujeito passivo efetua vendas com alíquota zero de PIS e COFINS, e que a base de cálculo dos caminhões HR é reduzida, com base no artigo 1º, § 2º, inciso I, da Lei nº 10.485/2002, com a redação dada pela Lei nº 10.865/2004.

A Fiscalização refez o cálculo do PIS e da COFINS, encontrando os seguintes valores:

MÊS	DIFERENÇA PIS (H)	DIFERENÇA COFINS (I)	PIS SOBRE O ICMS (J)	COFINS SOBRE O ICMS (K)	PIS SOBRE O BÔNUS (L)	COFINS SOBRE O BÔNUS (M)	DÉBITO PIS A LANÇAR (N)	DÉBITO COFINS A LANÇAR (O)
06/2011	1.483.033,33	7.114.482,51	1.245.214,47	5.971.936,11			237.818,86	1.142.546,40
07/2011	1.326.256,11	6.361.569,85	955.500,74	4.582.119,78			370.755,37	1.779.450,07
08/2011	1.331.842,18	6.388.010,14	1.042.544,82	4.999.079,60			280.297,36	1.388.930,54
09/2011	6.389.458,17	30.665.199,59	3.942.396,92	18.918.552,68	1.771.377,43	8.159.071,80	675.683,82	3.587.575,11
10/2011	1.649.997,13	7.914.682,33	831.171,17	3.984.720,63	505.917,65	2.330.287,34	312.908,31	1.599.674,38
11/2011	1.912.231,37	9.175.592,88	734.457,55	3.520.974,73	631.744,11	2.909.851,67	546.029,71	2.744.786,48
12/2011	5.589.804,59	26.828.319,06	3.204.375,16	15.374.960,47	1.658.206,70	7.637.800,57	727.222,73	3.815.558,02

Nesse cenário, informa a autoridade fiscal que procedeu ao lançamento de ofício para a exigência de PIS e COFINS referentes aos itens (1) e (2) supra, cujos créditos tributários são controlados nos processos administrativos 13116.722368/2014-81 e 13116.722236/2014-59, respectivamente.

2. Impugnação

Cientificada dos autos de infração em 12/12/2014, a contribuinte, irresignada, apresentou, em 07/01/2015, a impugnação de fls. 1.459/1.506, por meio da qual sustenta que o levantamento fiscal apresenta as inconsistências e os equívocos a seguir sintetizados:

a. Vendas para Zona Franca de Manaus (ZFM)

Alega a impugnante que a autoridade fiscal deixou de considerar valores relativos a vendas realizadas pela CAOA a pessoas jurídicas sediadas na ZFM, as quais estão sujeitas à alíquota zero de PIS/COFINS.

Informa que as vendas realizadas pela CAOA, na condição de produtor, fabricante ou importador estabelecido fora da ZFM, com destino a pessoas jurídicas localizadas na Zona Franca de Manaus não são tributadas pelo PIS/COFINS, em razão da alíquota zero fixada na legislação.

Aduz que, de acordo com o § 2º do artigo 65 da Lei 11.196/2005, a despeito da receita das vendas realizadas pela CAOA à ZFM estar sujeita à alíquota zero, a

impugnante figura como responsável tributário, na condição de contribuinte substituto, pelo recolhimento dos créditos tributários de PIS/COFINS incidentes sobre a receita decorrente da revenda de tais produtos.

Informa que, quando das vendas a pessoas jurídicas localizadas na ZFM, emitia notas fiscais de venda sem a tributação pelo PIS/COFINS próprio, indicando, no campo de observações, o recolhimento da contribuição ao PIS e COFINS em substituição tributária (anexa nota fiscal, a título exemplificativo).

Esclarece que, devido a um problema de configuração do novo sistema implantado, as emissões de notas fiscais de venda de produtos destinadas a pessoas jurídicas localizadas na ZFM, a partir de junho de 2011, deixaram de conter a informação do destaque das contribuições ao PIS/COFINS recolhidas em substituição pela impugnante, o que levou a autoridade fiscal a entender que se tratava de operações de venda "comum", normalmente tributadas pelo PIS/COFINS (anexa nota fiscal).

Aduz que tal equívoco na emissão das notas fiscais é corroborado inclusive pelo próprio fato de que, nos meses anteriores à implantação do novo sistema pela CAOA (janeiro a maio de 2011), não foram encontradas "insuficiências de recolhimento" pelo agente fiscal.

Conclui que tais operações não estão sujeitas ao recolhimento de PIS/COFINS próprio pela CAOA, sendo esta responsável pelo recolhimento apenas na condição de contribuinte substituto, o que efetivamente teria se verificado, conforme comprovantes de pagamento que anexa (Doc. 05).

b. Da divergência quanto às alíquotas incidentes sobre os "bônus sobre vendas" distribuídos às concessionárias

Sobre esse tema, alega a suplicante que a autoridade fiscal calculou os valores de PIS/COFINS que seriam incidentes sobre tais bônus, às alíquotas de 1,65% de PIS e 7,6% de COFINS, e os subtraiu do montante apurado, de acordo com o descrito no próprio TVF.

Aduz que, ao assim proceder, a autoridade fiscal acabou por incluir, no suposto "débito a lançar" de PIS/COFINS, valores correspondentes aos "bônus sobre vendas", uma vez que inicialmente havia aplicado sobre tais bases as alíquotas de 2% para PIS e 9,60% para COFINS, com base no disposto no artigo 1º da Lei nº 10.485/2002, conforme se verifica da própria tabela do item 24 do TVF acima transrito.

Conclui a impugnante que, ao aplicar, em um primeiro momento (item 24 do TVF), as alíquotas de 2% e 9,6% sobre os valores correspondentes a "bônus sobre vendas", para, posteriormente (item 27 do TVF), subtraí-los, do suposto valor devido, com base nas alíquotas de 1,65% e 7,6%, a autoridade fiscal acaba por exigir, na presente autuação fiscal, valores que correspondem ao "bônus sobre vendas".

Assim, como o presente auto de infração foi lavrado apenas para exigir a diferença de valores não tributados após o abatimento do "bônus sobre vendas", requer a suplicante a exclusão do valor integral de PIS e COFINS incidente sobre tais valores (no total de R\$ 32.109.122,64) e não apenas o valor excluído na tabela do item 29 (no total de R\$ 25.604.257,28).

c. Do erro na apuração da exigência de PIS/COFINS sobre o ICMS

Sustenta a impugnante que a Fiscalização laborou em equívoco na apuração do valor a ser excluído na presente autuação, a título de inclusão do ICMS nas bases de cálculo das referidas contribuições.

Assevera que os valores de PIS e de COFINS que se encontram sob discussão judicial devem ser calculados sobre o valor do ICMS destacado na venda das mercadorias (imposto incidente sobre o valor de venda).

Não obstante, alega a suplicante que, no TVF, ao efetuar o abatimento do PIS/COFINS calculado sobre o ICMS, a autoridade fiscal o faz sobre o valor "líquido" destas contribuições, ou seja: (i) o valor de PIS/COFINS incidente sobre o valor de venda (débito); reduzido (ii) do crédito de PIS/COFINS sobre o ICMS nas entradas (crédito).

Aduz que, ao calcular o montante a ser abatido a título de PIS/COFINS incidente sobre o ICMS, a autoridade fiscal tomou por base os valores apurados pela impugnante e informados à Fiscalização por meio do "Demonstrativo de Apuração das Contribuições - COFINS e Pis", acostado aos autos às fls. 1040 a 1063 (Doc. 08), especificamente no código 10, "Valor das contribuições a recolher".

Segundo a impugnante, os valores por ela indicados no referido código 10 ("Valor das contribuições a recolher") trata-se de valores de PIS/COFINS sobre o ICMS já líquido dos créditos apropriados, na medida em que o montante indicado sob este código se refere ao resultado da diferença entre as contribuições devidas pela CAOA (registrado no código 4, "Cálculo das Contribuições Devidas") e os créditos destas contribuições (registrados no código 6, "Cálculo dos Créditos das Contribuições").

Conclui que os valores indicados sob o código 10 não representam o PIS/COFINS calculado sobre a totalidade do ICMS incorrido nas operações de venda realizadas pela impugnante, mas apenas o PIS/COFINS sobre o ICMS resultante da diferença entre débitos e créditos destas contribuições no período, razão pela qual o PIS/COFINS sobre ICMS abatido dos débitos ora lançados é menor do que aquele inicialmente incluído na base de cálculo.

d. Da ausência de consideração da base de cálculo reduzida para as receitas decorrentes da venda de caminhões HD-78

Alega a impugnante que a autoridade fiscal apenas considerou que as receitas decorrentes das vendas dos caminhões HR estariam sujeitas às bases de cálculo reduzidas para tributação pelo PIS/COFINS, sem levar em conta, na apuração dos débitos a lançar, a redução de base a que também estavam sujeitas as receitas decorrentes da venda dos caminhões modelo HD-78.

Segundo a suplicante, os caminhões HD-78 comercializados pela CAOA também estão sujeitos a reduções de base de cálculo, uma vez que são classificados no código TIPI 8704.22.10(anexa notas fiscais).

Conclui, então, que deixaram de ser consideradas as reduções de base de cálculo a que estavam sujeitas as vendas realizadas pela CAOA relativamente aos caminhões modelos HD-78, nº montante de R\$ 14.207.694,35, resultando em uma cobrança indevida de PIS/COFINS a este título, de R\$ 1.648.092,54.

e. Da ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa de ofício

Por fim, a título argumentativo, alega a impugnante que os juros calculados com base na taxa SELIC não poderão ser exigidos sobre tal penalidade, por absoluta ausência de previsão legal, na medida em que o artigo 13 da Lei nº 9.065/95, que prevê a cobrança dos juros de mora com base na taxa SELIC, remete ao artigo 84 da Lei nº 8.981/95, que, por sua vez, estabelece a cobrança de tais acréscimos apenas sobre tributos.

3. Conversão do Julgamento em Diligência

Nesse cenário, este mesmo Relator propôs a conversão do julgamento em diligência, junto à Delegacia da Receita Federal em Anápolis (GO), para que a autoridade fiscal diligenciante adotasse as seguintes providências, sem prejuízo da verificação de livros e documentos ou da prestação de outras informações que entendesse relevantes para o deslinde da controvérsia:

1. Examinasse as citadas alegações de mérito apresentadas pela contribuinte em sua peça de impugnação e se manifestasse conclusivamente sobre a procedência das mesmas;
2. Apresentasse proposta fundamentada para acolhimento (total ou parcial)ou não acolhimento das alegações da impugnante, fazendo expressa referência às folhas do presente processo;
3. No caso de acolhimento parcial das alegações pela contribuinte, elaborasse novos demonstrativos analíticos (planilhas), bem como resumo que contenha os novos valores das contribuições sociais ainda devidos;
4. Concluída a diligência, do seu resultado desse ciência ao contribuinte para que, querendo, se manifestasse nos autos.

4. Resultado da Diligência

Em cumprimento à diligência solicitada por esta Segunda Turma, por meio da citada Resolução nº 03-000.576, de 6 de maio de 2016, o agente fiscal lavrou o Termo de Encerramento de Diligência de fls. 4.410/ 4.418, por meio do qual propõe o acolhimento parcial das alegações da impugnante.

Em seu relatório, a autoridade fiscal se manifesta pela procedência das razões de impugnação quanto ao alegado nos tópicos “Do erro na apuração da exigência de PIS/COFINS sobre o ICMS” e “Da ausência de consideração da base de cálculo reduzida para as receitas decorrentes da venda de caminhões HD-78”.

Por outro lado, propõe o agente fiscal o indeferimento da pretensão da contribuinte no que tange ao alegado nos tópicos “Das vendas realizadas à Zona Franca de Manaus (ZFM)” e “Da divergência quanto às alíquotas incidentes sobre os “bônus sobre vendas” distribuídos às concessionárias”.

5. Manifestação do Contribuinte sobre a Diligência

Cientificada do mencionado Termo de Encerramento de Diligência, o sujeito passivo apresentou a manifestação de fls. 4.424/4.446, por meio da qual propugna pela nulidade dos lançamentos, pois, no seu entender, não estariam presentes os requisitos de liquidez e certeza do crédito tributário, na medida em que a própria autoridade fiscal assim o reconheceu, no relatório de diligência, ainda que parcialmente.

Ad argumentandum, ratifica todos os argumentos de defesa expostos na peça de impugnação e requer, ao menos, que seja acolhida a reapuração dos débitos procedida pelo agente fiscal no aludido Termo de Encerramento de Diligência.

6. Recurso Especial do Contribuinte

A despeito da inexistência de tal recurso, privilegiando o contencioso, traz se suas razões apresentadas.

Em seu pedido, o contribuinte solicita que a DRJ limite sua decisão apenas à matéria não apreciada, mantendo a parcela que foi parcialmente provida.”

Apresentada impugnação, tem-se que foi julgada parcialmente procedente pela Colenda 2ª Turma da DRJ01, em acórdão assim ementado:

“Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2011

ALEGAÇÃO DE NULIDADE DOS LANÇAMENTOS. AUSÊNCIA DOS REQUISITOS DE LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. IMPROCEDÊNCIA.

A redução do montante do crédito tributário, decorrente do resultado de diligência determinada pelo órgão julgador, não implica nulidade dos lançamentos efetuados, nem qualquer ofensa ao art. 142 do CTN, na medida em que, expurgadas as parcelas que comprovadamente não estão sujeitas à incidência da COFINS e da contribuição para o PIS, os lançamentos contemplam a verificação da ocorrência do fato gerador, a determinação da matéria tributável, o montante dos tributos devidos, a identificação do sujeito passivo, bem assim a penalidade aplicável.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Ano-calendário: 2011

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO DA COFINS. EXCLUSÕES INDEVIDAS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. CABIMENTO.

Correto o procedimento de auditoria que promove o refazimento da base de incidência da COFINS e efetua o lançamento de ofício, em face da constatação, pela Fiscalização, de que o contribuinte excluiu, indevidamente, da base de cálculo desta contribuição parcelas a título de “bônus sobre vendas” e de vendas de mercadorias que não estão sujeitas à alíquota zero da COFINS.

BASE DE CÁLCULO. DESCONTOS CONDICIONAIS E INCONDICIONAIS. COFINS. Conforme Instrução Normativa SRF nº 51, de 1978, item 4.2. os descontos são de dois tipos: a) incondicionais; e b) condicionais.

Os descontos incondicionais consideram-se parcelas redutoras do preço de vendas, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos; esses descontos não se incluem na receita bruta da pessoa jurídica vendedora e, do ponto de vista da pessoa jurídica adquirente dos bens ou serviços, constituem redutor do custo de aquisição, não configurando receita.

Os descontos condicionais são aqueles que dependem de evento posterior à emissão da nota fiscal, usualmente, do pagamento da compra dentro de certo prazo, e configuram despesa financeira para o vendedor e receita financeira para o comprador.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. VEDAÇÃO. INSUMOS.

Não há mais previsão legal permitindo o creditamento COFINS sobre as despesas com “bônus sobre vendas” a título de despesas financeiras. Conforme INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 1911/2019, não são considerados insumos as despesas bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos em operações comerciais.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2011

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO DA PIS/COFINS. EXCLUSÕES INDEVIDAS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. CABIMENTO.

Correto o procedimento de auditoria que promove o refazimento da base de incidência da contribuição para o PIS/PASEP e efetua o lançamento de ofício, em face da constatação, pela Fiscalização, de que o contribuinte excluiu, indevidamente, da base de cálculo desta contribuição parcelas a título de “bônus sobre vendas” e de vendas de mercadorias que não estão sujeitas à alíquota zero da COFINS.

BASE DE CÁLCULO. DESCONTOS CONDICIONAIS E INCONDICIONAIS. PIS/PASEP.

Conforme Instrução Normativa SRF nº 51, de 1978, item 4.2. os descontos são de dois tipos: a) incondicionais; e b) condicionais.

Os descontos incondicionais consideram-se parcelas redutoras do preço de vendas, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos; esses descontos não se incluem na receita bruta da pessoa jurídica vendedora e, do ponto de vista da pessoa jurídica adquirente dos bens ou serviços, constituem redutor do custo de aquisição, não configurando receita.

Os descontos condicionais são aqueles que dependem de evento posterior à emissão da nota fiscal, usualmente, do pagamento da compra dentro de certo prazo, e configuram despesa financeira para o vendedor e receita financeira para o comprador.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. VEDAÇÃO. INSUMOS.

Não há mais previsão legal permitindo o creditamento de PIS/PASEP sobre as despesas com “bônus sobre vendas” a título de despesas financeiras. Conforme INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 1911/2019, não são considerados insumos as despesas bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos em operações comerciais.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte”

Irresignada, a Recorrente interpôs seu Recurso Voluntário, devolvendo suas alegações de fato e de direito, ressaltando provas, conforme tópicos abaixo:

- PRELIMINAR: DA NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO – ILIQUIDEZ E INCERTEZA;
- MÉRITO: DA INSUBSTÂNCIA DA EXIGÊNCIA FISCAL - AUSÊNCIA DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS PASSÍVEIS DE EXIGÊNCIA NO PERÍODO AUTUADO;

- DOCUMENTO VALIDADO
- DA LEGISLAÇÃO ATINENTE À TRIBUTAÇÃO DAS VENDAS REALIZADAS À ZONA FRANCA DE MANAUS, ÁREAS DE LIVRE COMÉRCIO E AMAZÔNIA OCIDENTAL - APLICAÇÃO DE ALÍQUOTA ZERO PARA O PIS E A COFINS;
 - O SIMPLES DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - INFORMAÇÃO NA NOTA FISCAL DA VENDA À ALÍQUOTA ZERO - NÃO INVALIDA A OPERAÇÃO EFETIVAMENTE OCORRIDA;
 - AS LOCALIDADES DA AMAZÔNIA OCIDENTAL TAMBÉM ESTÃO SUJEITAS À ALÍQUOTA ZERO DO PIS/COFINS;
 - DA DIVERGÊNCIA QUANTO ÀS ALÍQUOTAS INCIDENTES SOBRE OS “BÔNUS SOBRE VENDAS” - ERRO NA APURAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO E PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA;
 - AD ARGUMENTANDUM - DO “BÔNUS SOBRE A VENDA DE VEÍCULOS” PAGO PELA RECORRENTE ÀS CONCESSIONÁRIAS AUTORIZADAS;
 - NATUREZA JURÍDICA DO “BÔNUS SOBRE A VENDA DE VEÍCULOS”;
 - REFLEXO TRIBUTÁRIO DA CARACTERIZAÇÃO DO “BÔNUS SOBRE A VENDA DE VEÍCULOS” COMO DESCONTO INCONDICIONAL REDUTOR DA RECEITA DE VENDAS;
 - AD ARGUMENTANDUM – DA NATUREZA DE INSUMO DO “BÔNUS SOBRE A VENDA DE VEÍCULOS” PARA APURAÇÃO DE CRÉDITOS DE PIS/COFINS;
 - CONCLUSÃO: INEXISTÊNCIA DE “DÉBITOS A LANÇAR” - RECOLHIMENTO A MAIOR PELA RECORRENTE;
 - DA INAPLICABILIDADE DE MULTA EM CASO DE DÚVIDA; e, por fim,
 - DO NÃO CABIMENTO DO RECURSO DE OFÍCIO.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Laura Baptista Borges**, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche todos os requisitos de admissibilidade, razão pela qual merece ser conhecido.

Já o Recurso de Ofício, não merece conhecimento, ante o valor exonerado pelo acórdão da DRJ, conforme se verá a seguir.

1 – DO RECURSO DE OFÍCIO.

O acórdão da DRJ deu provimento à Impugnação da Recorrente no que tange às razões (i) do erro na apuração da exigência de PIS/COFINS sobre o ICMS e (ii) da ausência de consideração da base de cálculo reduzida para as receitas decorrentes da venda de caminhões - HD-78, conforme se verifica das fls. 18 e fls. 4803 do processo.

É possível, assim, verificar às fls. 4814 que foi exonerado o montante de R\$ 14.943.886,54, crédito tributário inferior ao limite de alçada de R\$ 15.000.000,00, estabelecido por meio da Portaria MF n.º 02/2023.

Neste sentido, a Súmula CARF n.º 103, assim dispõe:

"Súmula CARF nº 103

Aprovada pelo Pleno em 08/12/2014

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância."

Destarte, voto pelo não conhecimento do Recurso de Ofício.

2 – DO RECURSO VOLUNTÁRIO.

2.1. PRELIMINARMENTE. DA NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO – ILIQUIDEZ E INCERTEZA.

Alega a Recorrente que o Auto de Infração seria nulo em razão da sua iliquidez e incerteza.

Aduz que a decisão da DRJ não merece prosperar na medida em que:

"20. De fato, (i) identificada a iliquidez e incerteza do lançamento fiscal, deve este ser reconhecido nulo; (ii) caso houvesse dúvida quanto à base tributável, caberia à Autoridade Fiscal intimar à Recorrente a fim de corretamente apurar a suposta exação e não lançar e, posteriormente, adequar a exação; (iii) o controle de legalidade não tem relação com a aperfeiçoamento do lançamento fiscal, mas, sim, com a verificação da validade e regularidade dos atos administrativos frente à legislação de regência; (iv) a verificação do fato gerador, determinação da matéria tributável e o montante dos tributos devidos, nos termos do artigo 142 do CTN, não competem à Autoridade Julgadora; uma vez que, (v) ao julgador, cabe, de fato, apenas decidir pela procedência ou não do lançamento, e não por sua complementação.

21. Deveras, o controle de legalidade a ser exercido em relação ao ato administrativo de lançamento não enseja a sua complementação ou aperfeiçoamento no decorrer do processo, mas tão somente a análise de sua validade e pertinência frente às normas que regem o processo administrativo fiscal.

22. Neste contexto, a própria DRJ deixa claro que a conversão do julgamento em diligência decorreu da necessidade de reavaliação das bases de cálculo, que, incontestavelmente, acometeu a apuração da base tributável no lançamento fiscal (visto que uma parcela foi confirmada de largada improcedente), sendo a conclusão pela insubsistência do lançamento fiscal nos termos em que formalizado³.

23. Assim, é incontroversa ocorrência de diversos erros na apuração realizada pela Autoridade Fiscal quanto às bases de cálculo do PIS e da COFINS. Por isso, não caberia à DRJ simplesmente retificar o valor lançado pela Autoridade Fiscal, mas, sim, atestar se o lançamento era procedente ou não.

24. De fato, a atuação da Autoridade Julgadora está legalmente vinculada à análise de procedência ou não do lançamento fiscal, sob pena de, caso exceda tal apreciação, incorrer em inovação ou alteração do critério jurídico que fundou o lançamento fiscal, situação, ainda que não verificada nestes autos, vedada pelo artigo 146 do CTN⁴.

25. Logo, ao atestar a iliquidez e incerteza do lançamento fiscal, como reconhecido no acórdão recorrido, à DRJ cumpriria simplesmente atestar a improcedência do lançamento fiscal, mas não o aperfeiçoar, como efetivamente ocorreu.

26. No caso, é inconteste que o acórdão recorrido andou no sentido de reconhecer a **iliquidez e incerteza** do lançamento fiscal levado a efeito pela Autoridade Fiscal, já que o lançamento, da forma como foi realizado, não se mostrava apto a mensurar corretamente as bases de cálculo das contribuições supostamente devidas pela Recorrente.”

Como se vê, sustenta a Recorrente que o resultado da diligência fiscal corroboraria o argumento de que o auto de infração seria nulo.

O resultado da diligência (fls. 4410/4418), acolheu a tese da Recorrente quanto ao alegado nos tópicos “Do erro na apuração da exigência de PIS/COFINS sobre o ICMS” e “Da ausência de consideração da base de cálculo reduzida para as receitas decorrentes da venda de caminhões HD-78”. Vejamos:

“Neste ponto, o sujeito passivo tem razão. De fato, nos cálculos do auto de infração, a redução da base de cálculo foi considerada apenas para os caminhões HR (fls.1380), e os HD-78 (fls. 3793- 3806) entraram no cálculo sem a devida redução. Sendo assim, considerando a base reduzida também para o HD-78, como deve ser, chegamos aos seguintes valores:

Mês	Vendas HR	Vendas HD	TOTAL	BASE REDUZIDA
06/2011	57.689.537,68	-	57.689.537,68	40.267.297,30
07/2011	53.386.340,10	-	53.386.340,10	37.263.665,39
08/2011	61.660.626,50	1.313.866,30	62.974.492,80	43.956.195,97
09/2011	60.121.072,14	38.188.275,85	98.309.347,99	68.619.924,90
10/2011	52.453.192,38	1.065.707,63	53.518.900,01	37.356.192,21
11/2011	40.443.864,10	3.655.459,44	44.099.323,54	30.781.327,83
12/2011	39.347.019,27	2.803.819,26	42.150.838,53	29.421.285,29

24. Vamos, agora, começar a refazer os cálculos apresentados no Termo de Verificação Fiscal (fls. 1446-1451).

25. No primeiro passo, vamos retirar as vendas de HD da base de cálculo normal (fls. 1449- 1450), da qual já havíamos excluído os caminhões HR:

(...)

33. Como sabemos, o sujeito passivo excluiu, por decisão judicial, o ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS, em 2011. As contribuições calculadas sobre o ICMS excluído foram objeto de lançamento para prevenir decadência, no processo 13116-722.368/2014-81.

34. Para chegar ao PIS/COFINS com exigibilidade suspensa, o sujeito passivo calculou as contribuições sobre o ICMS das vendas (débitos), e destas abateu o ICMS das entradas (créditos).

35. Entretanto, no caso do auto de infração do presente processo, afirma que o valor do PIS/COFINS sobre ICMS abatido deveria ser só aquele referente aos débitos, e não o valor do PIS/COFINS sobre o ICMS líquido.

36. Para detalhar seu raciocínio utiliza a COFINS do mês de julho/2011 (fls. 1494), e conclui que valor a excluir deveria ser R\$ 5.621.149,70 (antes de diminuir o crédito de R\$ 1.039.030,09), e não R\$ 4.582.119,61 (valor líquido). O mesmo raciocínio foi aplicado aos outros meses analisados, e montou uma tabela (fls. 1496), apontando que faltou abater um montante de R\$ 8.589.700,77 (somando ICMS sobre PIS e COFINS), para encontrar o valor a ser lançado de ofício.

37. A Impugnante tem razão, pois, de fato, como estamos nos referindo às diferenças encontradas em relação aos débitos declarados no DACONs (antes de abatidos os créditos), também devemos considerar apenas o PIS/COFINS sobre o ICMS das notas fiscais de venda, sem abater o PIS/COFINS sobre o ICMS dos créditos. Os valores a considerar são aqueles listados na contestação (fls. 1496), os quais derivam das planilhas de detalhamento da apuração das contribuições,

apresentadas em resposta ao Termo de Início (fls. 1064, pasta “Item 06 – Apuração PIS e COFINS).

38. Assim, finalizando, deve-se alterar a tabela do parágrafo 29 do Termo de Verificação Fiscal (fls. 1451), abatendo das diferenças encontradas acima (I e H) o PIS e a COFINS sobre o ICMS dos débitos (J e K) e sobre “bônus” (L e M): (...)

Sem razão a Recorrente.

Como se sabe, o Código Tributário Nacional assim aduz acerca do lançamento de ofício:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

Por sua vez, o Decreto n.º 70.235/72, assim determina:

“Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 09 de dezembro de 1993)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.”

No caso, entendo que o lançamento preenche todos os requisitos de validade exigidos na legislação, e, eventual incorreção, como inclusive algumas já reconhecidas pela DRJ

ensejam a sua improcedência total ou parcial, mas não tem o condão de tornar nulo todo o lançamento.

Como se vê, a diligência realizada, e, posteriormente, a decisão da DRJ reconhecem que houve erro de parte do lançamento e, por isso, afastam parte do Auto de Infração.

Afasto, portanto, a preliminar de nulidade do lançamento fiscal.

2.2. DO MÉRITO. DA LEGISLAÇÃO ATINENTE À TRIBUTAÇÃO DAS VENDAS REALIZADAS À ZONA FRANCA DE MANAUS, ÁREAS DE LIVRE COMÉRCIO E AMAZÔNIA OCIDENTAL - APLICAÇÃO DE ALÍQUOTA ZERO PARA O PIS E A COFINS. DO SIMPLES DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - INFORMAÇÃO NA NOTA FISCAL DA VENDA À ALÍQUOTA ZERO - NÃO INVALIDA A OPERAÇÃO EFETIVAMENTE OCORRIDA

Conforme se verifica dos autos, ao analisar os argumentos aduzidos pela Recorrente em relação ao erro na apuração do crédito tributário, que deixou de considerar a alíquota zero de PIS/COFINS para as vendas realizadas à ZFM, aplicável também às operações destinadas às Áreas de Livre Comércio e à Amazônia Ocidental, a DRJ confirmou o entendimento da Autoridade Fiscal retirada do Termo de Encerramento de Diligência, concluindo, assim, que as vendas em questão não estariam sujeitas à alíquota zero. Vejamos:

"7. Foram anexadas à impugnação várias planilhas, listando as vendas que teriam alíquota zero de PIS/COFINS, de 06/2011 a 12/2011, sendo que tais demonstrativos estão separados em "vendas de veículos" (fls. 1558-1577) e "vendas de peças" (fls. 1578-1705). Acompanham, também, as cópias das notas fiscais correspondentes (fls. 1706-3685).

8. Nas listas da CAOA, aparecem vendas para mais cinco municípios além da ZFM (em Manaus – AM), todas da região norte. São eles: Rio Branco – AC, Macapá – AP, Ji-Paraná – RO, Porto Velho – RO, e Boa Vista – RR. Sendo assim, extraímos do SPED as vendas para estas seis cidades (ver planilhas na folha. 4318). Os totais mensais desta planilha do SPED coincidem com os valores demonstrados pela CAOA (fls. 1558-1705), exceto em relação ao mês de novembro/2011. Neste mês, a CAOA listou vendas de veículos de apenas R\$ 84.076,79 (fls. 1574), mas o SPED registra vendas de R\$ 4.701.960,80 (somando automóveis e caminhões).

9. De fato, os arquivos enviados ao SPED (fls. 4318) destacam as alíquotas (diferentes de zero) e os valores de PIS/COFINS (também diferentes de zero), e têm valores zerados de PIS/COFINS na substituição tributária. Segundo as explicações da CAOA, isso ocorreu por conta de um problema de parametrização do sistema, que persistiu de 06/2011 a 12/2011.

10. Em 12/09/2016, entregamos ao sujeito passivo um Termo de Diligência (fls. 4319-4323), solicitando que nos informasse a fundamentação legal das vendas com alíquota zero de PIS/COFINS, para cada uma das cidades, especificamente.

11. Em 26/09/2016, recebemos resposta (fls. 4324-4330) com os seguintes esclarecimentos:

- Para Rio Branco (AC), Ji-Paraná (RO) e Porto Velho (RO), as vendas com alíquota zero de PIS/COFINS ocorreram fundamentadas no artigo 2º da Lei nº 10.996, de 15 de dezembro de 2004, bem como no artigo 1º do Decreto-Lei nº 356/1968;
- Para Manaus (AM), as vendas com alíquota zero de PIS/COFINS ocorreram fundamentadas no artigo 2º da Lei nº 10.996/2004, bem como no artigo 2º do Decreto-Lei nº 288/1967;
- Para Macapá (AP), as vendas com alíquota zero de PIS/COFINS ocorreram fundamentadas no artigo 2º da Lei nº 10.996/2004, bem como no artigo 11 da Lei nº 8.387, de 30 de dezembro de 1991; e
- Para Boa Vista (RR), as vendas com alíquota zero de PIS/COFINS ocorreram fundamentadas no artigo 2º da Lei nº 10.996/2004, bem como no artigo 1º da Lei nº 8.256, de 25 de novembro de 1991.

12. Em todos os casos, foi citado como fundamento o artigo 2º da Lei nº 10.996/2004. Entretanto, este artigo só dá respaldo às vendas com alíquota zero de PIS/COFINS para a Zona Franca de Manaus (caput), e para as Áreas de Livre Comércio (§ 3º) criadas nos municípios de:

- Tabatinga, no Amazonas (AM) – Lei nº 7.965/1989;
- Guajará-Mirim, em Rondônia (RO) – Lei nº 8.210/1991;
- Boa Vista e Bonfim, em Roraima (RR) – Lei nº 8.256/1991;
- Macapá e Santana, no Amapá (AP) – Lei nº 8.387/1991; e
- Brasileia e Cruzeiro do Sul (AC) – Lei nº 8.857/1994.

13. O artigo 2º da Lei nº 10.996/2004 **não faz referência** aos municípios de Rio Branco (AC), Ji-Paraná (RO) e Porto Velho (RO). Para estes três municípios, o sujeito passivo também se apoia no artigo 1º do Decreto-Lei nº 356/1968, mas nem ali encontramos previsão para vendas com alíquota zero de PIS/COFINS. Vejamos o que diz o dispositivo:

Art. 1º - Ficam estendidos às áreas pioneiras, zonas de fronteira e outras localidades da Amazônia Ocidental favores fiscais concedidos pelo Decreto-Lei número 288, de 28 de fevereiro de 1967 e seu regulamento, aos bens e mercadorias recebidos, oriundos, beneficiados ou fabricados na Zona Franca de Manaus, para utilização e consumo interno naquelas áreas. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§ 1º - A Amazônia Ocidental é constituída pela área abrangida pelos Estados do Amazonas e Acre e os Territórios Federais de Rondônia e Roraima, consoante o estabelecido no § 4º do Art. 1º do Decreto-Lei número 291, de 28 de fevereiro de 1967. § 2º - As áreas, zonas e localidades de que trata este artigo serão fixadas por Decreto, mediante proposição conjunta dos Ministérios do Interior, Fazenda e Planejamento e Coordenação Geral.

14. No Decreto-Lei nº 288/1967, citado acima, também não há menção a vendas com alíquota zero de PIS/COFINS.

15. Então, considerando as vendas em análise, somente aquelas efetuadas para Manaus (AM), Macapá (AP) e Boa Vista (RR) podem ter alíquota zero de PIS/COFINS.

16. Para estes três municípios, de acordo com planilhas da impugnação (fls. 1557-1705) e com notas fiscais extraídas do SPED (fls. 4318, planilha "RELATÓRIO – VENDAS NFE 2011 – MANAUS MACAPÁ BOA VISTA.xls"), teríamos os seguintes valores, separados em automóveis (a excluir das vendas com alíquotas de 2,0% e 9,6%), caminhões (também a excluir das vendas com alíquotas de 2,0% e 9,6%, com base reduzida), peças (a excluir das vendas com alíquotas de 2,3% e 10,8%) e outros (a excluir das vendas com alíquotas de 1,65% e 7,6%), na apuração de débitos:

(...) 17. Entretanto, a Lei nº 12.350/2010, anterior ao período fiscalizado, incluiu os parágrafos 4º e 5º, no artigo 2º da Lei nº 10.996/2004. O parágrafo 4º determina que as vendas para empresa situadas nas áreas de livre comércio NÃO podem ter alíquota zero de PIS/COFINS quando as destinatárias estiverem sujeitas ao regime não-cumulativo de apuração destas contribuições. O parágrafo 5º determina que em todas as notas fiscais de venda com alíquota zero de PIS/COFINS, inclusive naquelas para a ZFM, deve constar a expressão "Venda de mercadoria efetuada com alíquota zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins", com a especificação do dispositivo legal. Vejamos:

Art. 2º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre as receitas de vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização na Zona Franca de Manaus - ZFM, por pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM. (Vide Lei nº 13.137, de 2015)

§ 1º Para os efeitos deste artigo, entendem-se como vendas de mercadorias de consumo na Zona Franca de Manaus - ZFM as que tenham como destinatárias pessoas jurídicas que as venham utilizar diretamente ou para comercialização por atacado ou a varejo.

§ 2º Aplicam-se às operações de que trata o **caput** deste artigo as disposições do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

§ 3º As disposições deste artigo aplicam-se às vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização nas Áreas de Livre Comércio de que tratam as Leis nos 7.965, de 22 de dezembro de 1989, 8.210, de 19 de julho de 1991, e 8.256, de 25 de novembro de 1991, o art. 11 da Lei nº 8.387, de 30 de dezembro de 1991, e a Lei nº 8.857, de 8 de março de 1994, por pessoa jurídica estabelecida fora dessas áreas. (Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009). (Produção de efeitos).

§ 4º Não se aplica o disposto neste artigo às vendas de mercadorias que tenham como destinatárias pessoas jurídicas atacadistas e varejistas, sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, estabelecidas nas Áreas de Livre Comércio referidas no § 3º. (Incluído pela Lei nº 12.350, de 2010)

§ 5º Nas notas fiscais relativas à venda de que trata o caput deste artigo, deverá constar a expressão “Venda de mercadoria efetuada com alíquota zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins”, com a especificação do dispositivo legal correspondente. (Incluído pela Lei nº 12.350, de 2010) (...)

18. A Impugnante, além de destacar o PIS e a COFINS, em todas as vendas para Manaus, Macapá e Boa Vista, nos meses de junho a dezembro/2011, também deixou de cumprir a determinação contida no § 5º do artigo 2º da Lei nº 10.996/2004 (ver as observações nas vendas de veículos, fls. 4332-4409).

19. Observe-se, ainda, que estas vendas foram direcionadas a apenas quatro clientes: a CAOA AMAPÁ, em Macapá (R\$ 6,5 milhões); a KORYO AUTOMÓVEIS, em Boa Vista (R\$ 1,9 milhão); a PATEO COMÉRCIO DE VEÍCULOS, em Manaus (R\$ 6,8 milhões); e a POLE POSITION TECNOLOGIA, também em Manaus (R\$ 5,2 milhões).

Todos enviaram DIPJ/2012, informando opção pelo lucro real. No CNPJ da CAOA AMAPÁ consta como responsável administrador o Sr. CARLOS ALBERTO DE OLIVEIRA ANDRADE, que também aparece como sócio-administrador da Impugnante.

20. Diante do exposto, embora tenha informado que houve “um problema de configuração do novo sistema implantado” (fls. 1468) durante sete meses, de junho a dezembro/2011, é de se concluir que as vendas para clientes de Manaus (AM), Macapá (AP) e Boa Vista (RR) também devem compor a base de cálculo dos débitos de PIS e COFINS, da mesma forma que as vendas para Ji-Paraná (RO), Rio Branco (AC) e Porto Velho (RO), com as alíquotas que aparecem nas notas eletrônicas, e não podem ser excluídas das vendas totais.

Como se vê, ao endossar o posicionamento da d. Autoridade Fiscal, a C. DRJ negou provimento à parte da impugnação com base nos parágrafos 4º e 5º do artigo 2º, da Lei nº 10.996/2004.

Os referidos dispositivos legais assim determinam:

"Art. 2º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre as receitas de vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização na Zona Franca de Manaus - ZFM, por pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM.

§ 1º Para os efeitos deste artigo, entendem-se como vendas de mercadorias de consumo na Zona Franca de Manaus - ZFM as que tenham como destinatárias pessoas jurídicas que as venham utilizar diretamente ou para comercialização por atacado ou a varejo.

(...)

§ 3º As disposições deste artigo aplicam-se às vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização nas Áreas de Livre Comércio de que tratam as Leis nºs 7.965, de 22 de dezembro de 1989, 8.210, de 19 de julho de 1991, e 8.256, de 25 de novembro de 1991, o art. 11 da Lei nº 8.387, de 30 de dezembro de 1991, e a Lei nº 8.857, de 8 de março de 1994, por pessoa jurídica estabelecida fora dessas áreas.

§ 4º Não se aplica o disposto neste artigo às vendas de mercadorias que tenham como destinatárias pessoas jurídicas atacadistas e varejistas, sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, estabelecidas nas Áreas de Livre Comércio referidas no § 3º.

§ 5º Nas notas fiscais relativas à venda de que trata o caput deste artigo, deverá constar a expressão "Venda de mercadoria efetuada com alíquota zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins", com a especificação do dispositivo legal correspondente."

Entendeu a DRJ que a ausência, nas notas fiscais, da expressão “Venda de mercadoria efetuada com alíquota zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins” configuraria causa suficiente para afastar a aplicação da alíquota zero.

Com o devido respeito, divirjo de tal entendimento.

A ausência da referida expressão, prevista no § 5º do art. 2º da Lei nº 10.996/2004, consubstancia mero descumprimento de obrigação acessória, não sendo apta, por si só, a afastar o tratamento tributário concedido pelo legislador às operações em questão.

O propósito da norma é claro: reduzir a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre as receitas de vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização na Zona Franca de Manaus – ZFM, por pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM.

Não se pode admitir que a ausência de mera formalidade na emissão da nota fiscal — que em nada altera a substância da operação — implique a perda do benefício fiscal.

Com efeito, a verdade material deve prevalecer sobre o formalismo, uma vez que aquele princípio, informador do processo administrativo fiscal e corolário da legalidade, possui maior valor axiológico, sobrepondo-se a exigências meramente formais relativas às informações constantes em documentos fiscais, salvo quando a própria lei expressamente condicionar o tratamento tributário ao cumprimento de tais requisitos.

Assim, a falta da expressão mencionada na nota fiscal não tem o condão de afastar a alíquota zero, cuja fruição decorre de previsão legal e não de requisito meramente declaratório.

Em verdade, a inclusão dessa exigência normativa — introduzida posteriormente à instituição do benefício — teve por finalidade facilitar a identificação das operações pela fiscalização, e não restringir direitos já assegurados aos contribuintes que efetivamente realizam operações destinadas à Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio tratadas na referida lei.

Diante disso, acolho as razões da Recorrente quanto a este ponto.

2.3. DO MÉRITO. AS LOCALIDADES DA AMAZÔNIA OCIDENTAL TAMBÉM ESTÃO SUJEITAS À ALÍQUOTA ZERO DO PIS/COFINS.

Em relação à receita decorrente das vendas de mercadorias destinadas aos municípios de Rio Branco, Ji-Paraná e Porto Velho, entendeu a C. DRJ que tais localidades não estariam abrangidas pela alíquota zero prevista para PIS/COFINS.

A DRJ transcreve os argumentos da d. Autoridade Fiscal. Vejamos:

*"13. O artigo 2º da Lei nº 10.996/2004 **não faz referência** aos municípios de Rio Branco (AC), Ji- Paraná (RO) e Porto Velho (RO). Para estes três municípios, o sujeito passivo também se apoia no artigo 1º do Decreto-Lei nº 356/1968, mas nem ali encontramos previsão para vendas com alíquota zero de PIS/COFINS. Vejamos o que diz o dispositivo:*

Art. 1º - Ficam estendidos às áreas pioneiras, zonas de fronteira e outras localidades da Amazônia Ocidental favores fiscais concedidos pelo Decreto-Lei número 288, de 28 de fevereiro de 1967 e seu regulamento, aos bens e mercadorias recebidos, oriundos, beneficiados ou fabricados na Zona Franca de Manaus, para utilização e consumo interno naquelas áreas. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§ 1º - A Amazônia Ocidental é constituída pela área abrangida pelos Estados do Amazonas e Acre e os Territórios Federais de Rondônia e Roraima, consoante o estabelecido no § 4º do Art. 1º do Decreto-Lei número 291, de 28 de fevereiro de 1967. § 2º - As áreas, zonas e localidades de que trata este artigo serão fixadas por Decreto, mediante proposição conjunta dos Ministérios do Interior, Fazenda e Planejamento e Coordenação Geral.

14. No Decreto-Lei nº 288/1967, citado acima, também não há menção a vendas com alíquota zero de PIS/COFINS.”

Alega a Recorrente que a despeito do artigo 2º da Lei nº 10.996/2004 fazer menção apenas à ZFM e ALC, o artigo 1º do Decreto-Lei nº 356/1968 é expresso ao aplicar os mesmos benefícios atinentes à ZFM para os municípios abrangidos na Amazônia Ocidental, dentre as quais se inserem Rio Branco, Ji-Paraná e Porto Velho.

Aduz ainda que “*tendo em vista que o referido Decreto-Lei nº 288/1967 se aplica, também, à Amazônia Ocidental, a teor do disposto no artigo 1º do Decreto-Lei nº 356/1968, de rigor que as vendas destinadas ao município de Rio Branco, localizado no Estado do Acre, e aos municípios de Ji-Paraná e Porto Velho, no Estado de Rondônia, estão sujeitas à alíquota zero de PIS/COFINS, nos termos que previsto no artigo 2º da Lei nº 10.996/2004.*”

Entendo que não assiste razão à Recorrente.

Em que pese a previsão legal de que os benefícios da Zona Franca de Manaus se estendem à área da Amazônia ocidental, tal extensão não se dá de forma ampla e irrestrita.

Inclusive, este é o posicionamento do E. Supremo Tribunal Federal – STF, conforme se pode conferir da decisão monocrática proferida pelo Exmo. Ministro Luis Roberto Barroso, quando do julgamento do RE n.º 1.121.860:

“A pretensão recursal merece prosperar. Ambas as Turmas do Supremo Tribunal Federal possuem entendimento no sentido de que os benefícios fiscais conferidos à Zona Franca de Manaus não são extensíveis a empresas situadas na Amazônia Ocidental. Confiram-se:

“AGRAVO INTERNO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. JULGADO RECORRIDO EM DISSONÂNCIA COM A JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE. PRECEDENTES. AGRAVO INTERNO AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO.”

(ARE 1234231 AgR, Rel. Min. Alexandre de Moraes, Primeira Turma)

“AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. EXTENSÃO DE BENEFÍCIO FISCAL CONCEDIDO À EMPRESAS SITUADAS NA ZONA FRANCA DE MANAUS, AOS ESTABELECIMENTOS DA AMAZÔNIA OCIDENTAL OU DE ÁREA DE LIVRE COMÉRCIO: IMPOSSIBILIDADE. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO.”

(RE 631435 AgR, Rel^g. Min^g. Cármel Lúcia, Segunda Turma)”

Neste contexto, entendo que o benefício previsto no artigo 2º, da Lei n.º 10.996/2004 não alcança a área da Amazônia Ocidental na medida em que a ela não se refere expressamente.

Rejeito as alegações da Recorrente.

2.4. DO MÉRITO. DA DIVERGÊNCIA QUANTO ÀS ALÍQUOTAS INCIDENTES SOBRE OS “BÔNUS SOBRE VENDAS” - ERRO NA APURAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO E PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA.

Alega a Recorrente que a Autoridade Fiscal cometeu novo equívoco na apuração da base tributável nestes autos, ao indevidamente incluir, no cálculo, suposto débito de PIS/COFINS relativo à exigência destas contribuições sobre os bônus concedidos às concessionárias de veículos em vendas realizadas - matéria objeto do processo administrativo nº 13116.722236/2014-59.

Aduz que:

“88. Desse modo, resta evidente que é indevida a exigência de valores relativos a “bônus sobre vendas” por meio do presente processo, que ocorreu em razão da utilização de alíquotas distintas na apuração dos tributos supostamente devidos (alíquota somada de 11,60%) e dos tributos a serem excluídos no cálculo deste processo referentes ao “bônus sobre vendas” (alíquota somada de 9,25%), tendo em vista a completa ausência de fundamentação para este ponto.

*89. Destaque-se que a **ausência de fundamentação** configura falta de cumprimento dos pressupostos de validade do lançamento, previstos nos já citados artigo 142 do CTN e artigo 10 do Decreto nº 70.235/1972, bem como **resulta em preterição do direito de defesa da Recorrente**, nos termos do artigo 59, II, do referido Decreto 11, uma vez que esta, na ausência de elementos de acusação efetivos, se vê a apresentar uma defesa genérica e ampla.*

*90. Portanto, resta evidente que este E. CARF deve reconhecer a **nulidade** do lançamento em razão dos vícios materiais insanáveis comprovados.*

91. Caso assim não se entenda, o que se alega a título de argumento, deve este E. CARF ao menos reconhecer a improcedência da exigência em questão, uma vez que esta não só deixou de ser fundamentada pela Autoridade Fiscal, como, na realidade, vai de encontro ao proposto no TVF.

92. Com efeito, como demonstrado, a Autoridade Fiscal afirmou expressamente no TVF que a verificação da regularidade do recolhimento do PIS e da COFINS relativos aos meses de junho a dezembro de 2011 não abordaria os valores referentes a “bônus sobre vendas”, eis que objeto de outro processo administrativo.

93. Todavia, ao não se utilizar critérios coerentes para se neutralizar fiscalmente os valores referentes a “bônus sobre vendas”, acabou-se por trazer para estes autos esta discussão, em total dissonância com os termos da própria acusação fiscal.”

Ao analisar tais argumentos, a C. DRJ rejeitou as alegações, com base nos seguintes fundamentos:

“O sujeito passivo alega que a contribuição para o PIS e a COFINS relativas ao “bônus sobre vendas” (a descontar das diferenças encontradas no parágrafo 28 do Termo de Verificação Fiscal de fls. 1.446/1.451) deveriam ser calculadas com as alíquotas de 2,0% e 9,6%, respectivamente, e não como foi feito neste auto de infração (com alíquotas de 1,65% e 7,6%).

Com efeito, como bem destacou a autoridade fiscal, os valores do “bônus sobre vendas” não estão incluídos em nenhuma das notas fiscais de vendas emitidas. Não têm qualquer relação com as vendas praticadas pelo sujeito passivo. São valores transferidos para as concessionárias, diretamente, como demonstra a escrituração contábil no SPED (1381- 1398).

O que se constata é que a CAOA utilizou esses valores, sem previsão legal, como abatimento nas bases de cálculo dos débitos de PIS/COFINS. E estas reduções indevidas foram glosadas, em outros autos de infração, cujo crédito tributário é controlado no processo 13116-722.236/2014-59, com as alíquotas de 1,65% (PIS) e 7,6% (COFINS).

Rejeito, pois, as alegações da impugnante também quanto a este tema.”

Pois bem, como se vê, o cerne da questão colocada em julgamento, neste ponto, é sobre a consideração, pela d. Autoridade Fiscal, das alíquotas de 1,65% e 7,6% para a exclusão do cálculo das contribuições objeto do lançamento.

Vejamos o racional do cálculo realizado pela d. Autoridade Fiscal:

“24. Para chegarmos a estas diferenças, o primeiro passo é encontrar a base das contribuições, nota por nota de venda, nos meses citados, considerando as vendas com base “normal” (a maioria, fls. 1379) e as vendas com base reduzida (caminhões HR, fls. 1380). Assim, chegamos à base total (A) de cada alíquota, e encontramos o PIS (B) e a COFINS (C) correspondentes, antes de retirar o ICMS e o “bônus sobre vendas”:

PIS E COFINS COM ICMS E “BÔNUS SOBRE VENDAS” NA BASE (FLS. 1379-1380)						
MÊS	ALÍQUOTAS	BASE NORMAL	BASE REDUZIDA (HR)	BASE TOTAL (A)	PIS (B)	COFINS (C)
06/2011	1,65% - 7,60%	2.864.762,67		2.864.762,67	47.268,58	217.721,96
	2,00% - 9,60%	563.049.625,92	40.267.297,30	603.316.923,22	12.066.338,46	57.918.424,63
	2,30% - 10,8%	14.971.858,69		14.971.858,69	344.352,75	1.616.960,74
07/2011	1,65% - 7,60%	2.760.889,12		2.760.889,12	45.554,67	209.827,57
	2,00% - 9,60%	474.274.796,93	37.263.665,39	511.538.462,32	10.230.769,25	49.107.692,38
	2,30% - 10,8%	13.170.830,48		13.170.830,48	302.929,10	1.422.449,69
08/2011	1,65% - 7,60%	2.836.661,92		2.836.661,92	46.804,92	215.586,31
	2,00% - 9,60%	494.103.734,71	43.039.117,30	537.142.852,01	10.742.857,04	51.565.713,79
	2,30% - 10,8%	15.479.266,05		15.479.266,05	356.023,12	1.671.760,73
09/2011	1,65% - 7,60%	2.649.206,04		2.649.206,04	43.711,90	201.339,66
	2,00% - 9,60%	1.768.483.353,52	41.964.508,35	1.810.447.861,87	36.208.957,24	173.802.994,74
	2,30% - 10,8%	14.335.918,06		14.335.918,06	329.726,12	1.548.279,15
10/2011	1,65% - 7,60%	3.097.718,04		3.097.718,04	51.112,35	235.426,57
	2,00% - 9,60%	413.159.683,21	36.612.328,28	449.772.011,49	8.995.440,23	43.178.113,10

	2,30% - 10,8%	16.540.357,76		16.540.357,76	380.428,23	1.786.358,64
11/2011	1,65% - 7,60%	2.509.489,86		2.509.489,86	41.406,58	190.721,23
	2,00% - 9,60%	406.057.298,07	28.229.817,14	434.287.115,21	8.685.742,30	41.691.563,06
	2,30% - 10,8%	13.708.552,71		13.708.552,71	315.296,71	1.480.523,69
12/2011	1,65% - 7,60%	3.478.820,07		3.478.820,07	57.400,53	264.390,33
	2,00% - 9,60%	1.485.314.965,50	27.464.219,45	1.512.779.184,95	30.255.583,70	145.226.801,76
	2,30% - 10,8%	17.313.911,92		17.313.911,92	398.219,97	1.869.902,49

25. No segundo passo, somando o PIS (B) e a COFINS (C) de cada alíquota, em cada mês, encontramos os débitos totais do PIS (D) e da COFINS (E):

MÊS	ALÍQUOTAS	PIS (B)	COFINS (C)	PIS TOTAL MENSAL (D)	COFINS TOTAL MENSAL (E)
06/2011	1,65% - 7,60%	47.268,58	217.721,96	12.457.959,80	59.753.107,33
	2,00% - 9,60%	12.066.338,46	57.918.424,63		
	2,30% - 10,8%	344.352,75	1.616.960,74		
07/2011	1,65% - 7,60%	45.554,67	209.827,57	10.579.253,02	50.739.969,65
	2,00% - 9,60%	10.230.769,25	49.107.692,38		
	2,30% - 10,8%	302.929,10	1.422.449,69		
08/2011	1,65% - 7,60%	46.804,92	215.586,31	11.145.685,08	53.453.060,83
	2,00% - 9,60%	10.742.857,04	51.565.713,79		
	2,30% - 10,8%	356.023,12	1.671.760,73		
09/2011	1,65% - 7,60%	43.711,90	201.339,66	36.582.395,25	175.552.613,55
	2,00% - 9,60%	36.208.957,24	173.802.994,74		
	2,30% - 10,8%	329.726,12	1.548.279,15		
10/2011	1,65% - 7,60%	51.112,35	235.426,57	9.426.980,81	45.199.898,31
	2,00% - 9,60%	8.995.440,23	43.178.113,10		
	2,30% - 10,8%	380.428,23	1.786.358,64		
11/2011	1,65% - 7,60%	41.406,58	190.721,23	9.042.445,60	43.362.807,98
	2,00% - 9,60%	8.685.742,30	41.691.563,06		
	2,30% - 10,8%	315.296,71	1.480.523,69		
12/2011	1,65% - 7,60%	57.400,53	264.390,33	30.711.204,20	147.361.094,57
	2,00% - 9,60%	30.255.583,70	145.226.801,76		
	2,30% - 10,8%	398.219,97	1.869.902,49		

26. Das colunas do PIS TOTAL MENSAL (D) e COFINS TOTAL MENSAL (E) retiramos os valores dos débitos de PIS(F) e COFINS (G) declarados nos DACONS, e encontramos as diferenças (H e I), ainda considerando o ICMS e o “bônus sobre vendas” na base de cálculo:

MÊS	PIS TOTAL MENSAL (D)	COFINS TOTAL MENSAL (E)	PIS DECLARADO (F)	COFINS DECLARADA (G)	DIFERENÇA PIS (H = D - F)	DIFERENÇA COFINS (I = E - G)
06/2011	12.457.959,80	59.753.107,33	10.974.926,47	52.638.624,82	1.483.033,33	7.114.482,51
07/2011	10.579.253,02	50.739.969,65	9.252.996,91	44.378.399,80	1.326.256,11	6.361.569,85
08/2011	11.145.685,08	53.453.060,83	9.813.842,90	47.065.050,69	1.331.842,18	6.388.010,14
09/2011	36.582.395,25	175.552.613,55	30.192.937,08	144.887.413,96	6.389.458,17	30.665.199,59
10/2011	9.426.980,81	45.199.898,31	7.776.983,68	37.285.215,98	1.649.997,13	7.914.682,33
11/2011	9.042.445,60	43.362.807,98	7.130.214,23	34.187.215,10	1.912.231,37	9.175.592,88
12/2011	30.711.204,20	147.361.094,57	25.121.399,61	120.532.775,51	5.589.804,59	26.828.319,06

27. Em seguida, calculamos o PIS e a COFINS do “bônus sobre vendas”, com as alíquotas padrão de 1,65% e 7,6%, respectivamente, com base nos itens 2.10 e 2.11 das planilhas enviadas pela fiscalizada (fls. 1056, 1058, 1060, e 1062), que resumem os lançamentos contábeis (fls. 1381-1398):

MÊS	BÔNUS SOBRE VENDAS	FOLHA	PIS SOBRE O BÔNUS (1,65%)	COFINS SOBRE O BÔNUS (7,6%)
09/2011	107.356.207,95	1056	1.771.377,43	8.159.071,80
10/2011	30.661.675,59	1058	505.917,65	2.330.287,34
11/2011	38.287.522,02	1060	631.744,11	2.909.851,67
12/2011	100.497.375,86	1062	1.658.206,70	7.637.800,57

28. O PIS e a COFINS sobre o ICMS a retirado da base foram calculados pela fiscalizada, contabilizados (fls. 1399-1400) e declarados em DCTF com exigibilidade suspensa (fls. 1080-1371).

29. Finalmente, abatemos das diferenças (I e H) o PIS e a COFINS sobre o ICMS (J e K) e sobre o “bônus” (L e M), e encontramos os valores (N e O) que o sujeito passivo deveria ter acrescido, nos DACONs, às linhas dos débitos das contribuições:

MÊS	DIFERENÇA PIS (H)	DIFERENÇA COFINS (I)	PIS SOBRE O ICMS (J)	COFINS SOBRE O ICMS (K)	PIS SOBRE O BÔNUS (L)	COFINS SOBRE O BÔNUS (M)	DÉBITO PIS A LANÇAR (N)	DÉBITO COFINS A LANÇAR (O)
06/2011	1.483.033,33	7.114.482,51	1.245.214,47	5.971.936,11			237.818,86	1.142.546,40
07/2011	1.326.256,11	6.361.569,85	955.500,74	4.582.119,78			370.755,37	1.779.450,07
08/2011	1.331.842,18	6.388.010,14	1.042.544,82	4.999.079,60			289.297,36	1.388.930,54
09/2011	6.389.458,17	30.665.199,59	3.942.396,92	18.918.552,68	1.771.377,43	8.159.071,80	675.683,82	3.587.575,11
10/2011	1.649.997,13	7.914.682,33	831.171,17	3.984.720,63	505.917,65	2.330.287,34	312.908,31	1.599.674,36
11/2011	1.912.231,37	9.175.592,88	734.457,55	3.520.974,73	631.744,11	2.909.851,67	546.029,71	2.744.766,48
12/2011	5.589.804,59	26.828.319,06	3.204.375,16	15.374.960,47	1.658.206,70	7.637.800,57	727.222,73	3.815.558,02

30. Os débitos de PIS (coluna N, na tabela acima) e COFINS (coluna O) serão lançados de ofício, no seu valor total, e abatendo-se os créditos lançados nos DACONs, se ainda sobrarem créditos, após os lançamentos ocorridos no processo 13116.722236/2014-59.”

Como se vê, o lançamento parte da base das contribuições apuradas nas notas fiscais (item 24), aplica a alíquota correspondente (1,65% - 7,6% / 2,00% - 9,60% / 2,30% - 10,8%), e chega a um total de PIS e COFINS devido por mês (item 25).

A partir do valor obtido, é excluído o débito de PIS e COFINS declarados pelo contribuinte nos DACONs (item 26).

Em seguida, a d. Autoridade Fiscal calculou o PIS e a COFINS sobre o “bônus sobre a venda”, com as alíquotas de 1,65% e 7,6% sobre os valores de tal rubrica indicados nas planilhas de “Demonstrativo de Apuração das Contribuições – Cofins e Pis” (fls. 1056, 1058, 1060, e 1062). Vejamos os valores informados para o mês de outubro de 2011 – item 2.10 e 2.11 (fls. 1058):

2.	Isenções e Exclusões	out/2011	out/2011	out/2011
2.01	Receitas isentas ou sujeitas a alíquota zero - Veículos	5.966.596,18	623.967,48	5.342.628,70
2.02	Receitas isentas ou sujeitas a alíquota zero - peças MN	219.667,25	23.291,75	196.375,50
2.03	Receitas isentas ou sujeitas a alíquota zero - peças NC	49.480,62	5.431,16	44.049,46
2.04	Receitas isentas ou sujeitas a alíquota zero - Outras		-	-
2.05	Vendas canceladas e descontos incondicionais			-
2.06	IPI e ICMS Substituto tributário - veículos novos	73.403.258,51	-	73.403.258,51
2.07	IPI e ICMS Substituto tributário - peças MN	3.416.545,91	-	3.416.545,91
2.08	IPI e ICMS Substituto tributário - peças NC	660.757,86	-	660.757,86
2.09	Vendas de bens do ativo imobilizado	47.000,00	-	47.000,00
2.10	Bônus s/vendas de veículos REDE	6.174.483,59	-	6.174.483,59
2.11	Bônus s/vendas de veículos HCB	24.487.192,00	-	24.487.192,00
2.12	Receitas diferidas no mês			-
2.13	Outras exclusões (Redução BC conf. Lei 10485/02; HR e H1)	16.184.744,79	1.803.520,83	14.381.223,96
	Total das isenções e exclusões	130.609.726,71	2.456.211,22	128.153.515,49

Os valores do PIS e da COFINS calculados sobre o “bônus sobre a venda” foram abatidos do valor dos tributos devidos, assim como os valores do ICMS do PIS e da COFINS (objeto do processo 13116.722368/2014-81).

Cumpre ressaltar, que os valores do PIS e da COFINS calculados sobre o “bônus sobre a venda” foram abatidos por já serem objeto do lançamento tratado no processo 13116.722236/2014-59.

Assim temos que:

- (+) Valor do PIS e COFINS calculados sobre as notas fiscais
- (-) Valor do PIS e COFINS declarados pela Recorrente
- (-) Valor do PIS e COFINS sobre “bônus sobre venda” calculado na alíquota de 9,25%
- (-) Valor do ICMS no PIS e COFINS
- = Valor do PIS e COFINS sobre “bônus sobre venda” calculado na alíquota de 11,60%

Ou seja, nesta parte, o que pretende o Auto de Infração, é a cobrança da diferença da alíquota conjugada de 9,25% (já objeto de lançamento e tratada no processo 13116.722236/2014-59) e a alíquota conjugada de 11,60%, sobre os valores incidentes sobre o “bônus sobre venda”.

Neste contexto, o presente lançamento exclui exatamente o valor objeto do processo n.º 13116.722236/2014-59 e, por isso, exclui os valores de “bônus sobre venda” na alíquota conjugada de 9,25%.

É juntamente a diferença entre os 11,60% e os 9,25% (já lançado em outro processo) que é objeto do presente lançamento.

Como destacou a autoridade fiscal, os valores do “bônus sobre vendas” não estão incluídos em nenhuma das notas fiscais de vendas emitidas. Não têm qualquer relação com as vendas praticadas pelo sujeito passivo. São valores transferidos para as concessionárias, diretamente, como demonstra a escrituração contábil no SPED (fls. 1381/1398).

O que se discute é se a Recorrente utilizou esses valores, sem previsão legal, como abatimento nas bases de cálculo dos débitos de PIS/COFINS. E estas reduções indevidas foram glosadas, em outro auto de infração, cujo crédito tributário é controlado no processo 13116.722236/2014-59, com as alíquotas de 1,65% (PIS) e 7,6% (COFINS).

Como parte da receita oferecida à tributação teve a incidência de 2% (PIS) e 9,6% (COFINS), o presente lançamento se fez em razão da necessidade de glosa adicional, na medida em que a alíquota, em tais operações é maior do que os 9,25% já objeto de lançamento em outro processo.

Correto, neste ponto, o entendimento da d. Autoridade Fiscal.

2.5. DO MÉRITO. DO “BÔNUS SOBRE A VENDA DE VEÍCULOS” PAGO PELA RECORRENTE ÀS CONCESSIONÁRIAS AUTORIZADAS. NATUREZA JURÍDICA DO “BÔNUS SOBRE A VENDA DE VEÍCULOS”. REFLEXO TRIBUTÁRIO DA CARACTERIZAÇÃO DO “BÔNUS SOBRE A VENDA DE VEÍCULOS” COMO DESCONTO INCONDICIONAL REDUTOR DA RECEITA DE VENDAS.

A análise desse ponto cinge-se a definir a natureza jurídica do "Bônus sobre a Venda de Veículos" pago pela Recorrente às suas concessionárias e, consequentemente, seu correto tratamento tributário na apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS.

A DRJ entendeu que os referidos bônus configuram descontos condicionais, devendo, portanto, integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS. Para tanto, fundamentou sua decisão na ausência de destaque dos valores nas notas fiscais de venda e também que está vinculado à quantidade de carros vendidos/licenciados.

A Recorrente, por sua vez, defende que os valores representam descontos incondicionais, os quais, por expressa previsão legal, não compõem a receita bruta e, assim, não são tributáveis.

A Recorrente sustenta sua tese nos seguintes pilares:

1. **Natureza Comercial:** O bônus é um desconto comercial, parte da política de preços entre montadora e concessionária, visando estimular vendas e garantir margem de lucro ao revendedor.
2. **Incondicionalidade:** A concessão do bônus é pré-definida e certa, desvinculada de metas, performance ou qualquer evento futuro incerto. O fato de ser apurado com base nos veículos licenciados seria mera sistemática operacional de cálculo, e não uma condição suspensiva.
3. **Irrelevância do Destaque na Nota Fiscal:** A exigência de destaque em nota fiscal é um requisito infralegal (previsto em Soluções de Consulta e na IN SRF n.º 51/1978) que não pode se sobrepor à lei (Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003), que exige apenas a incondicionalidade do desconto.

4. **Tratamento Contábil (CPC 16):** O bônus é tratado pelas concessionárias como redução do custo de aquisição do estoque (conforme item 11 do CPC 16 (R1)), e não como receita. Isso é evidenciado pelos seus registros contábeis (Razão Analítico), que lançam os valores a crédito, reduzindo o custo.
5. **Ausência de Prejuízo ao Fisco:** Como o bônus reduz o custo de aquisição da concessionária, a base de cálculo do PIS/COFINS na revenda ao consumidor final será correspondentemente maior, preservando a arrecadação na cadeia.

Entendo que assiste razão à Recorrente.

A controvérsia desdobra-se em dois pontos principais: (i) a natureza do desconto (condicional *versus* incondicional) e (ii) a necessidade de seu destaque na nota fiscal.

Quanto à natureza jurídica, no meu convencimento, o "Bônus sobre a Venda de Veículos", conforme descrito, se enquadra na definição de desconto incondicional. Trata-se de uma redução de preço pactuada no âmbito da política comercial entre a montadora (Recorrente) e suas concessionárias.

A vinculação do pagamento ao licenciamento do veículo não transforma o desconto em condicional. O desconto condicional é aquele subordinado a um evento futuro e incerto, como o atingimento de metas de vendas. No caso em tela, o bônus é devido sobre cada veículo vendido e licenciado; o licenciamento não é uma "condição", mas sim o fato gerador operacional que mensura o valor do desconto previamente pactuado. Não há contraprestação exigida da concessionária além da própria aquisição.

Portanto, os valores representam mera redução do preço de venda das mercadorias, devendo ser tratados como descontos incondicionais.

Quanto a exigência de destaque na nota fiscal, a DRJ baseia sua autuação na IN SRF n.º 51/1978, que exige o destaque do desconto no documento fiscal. Contudo, as Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003, que regem a matéria, preveem a exclusão dos descontos incondicionais sem impor essa restrição formal:

Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03

"Art. 1º. (...)

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

(...)

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;"

Um ato normativo infracional, como uma Instrução Normativa, não pode inovar na ordem jurídica para criar uma obrigação não prevista em lei, restringindo o direito do contribuinte.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) já pacificou o entendimento de que a ausência do destaque na nota fiscal, por si só, não descharacteriza o desconto incondicional, desde que este possa ser comprovado por outros meios idôneos. No julgamento do Agravo em Recurso Especial n.º 556.050, o Ministro Herman Benjamin foi claro:

"Com efeito, o preenchimento incorreto ou lacunoso das notas fiscais não obsta o reconhecimento dos descontos em questão, bastando a comprovação de estarem vinculados a uma operação onerosa. (...) Logo, impõe-se a reforma da sentença para reconhecer o direito da parte autora de excluir da base de cálculo do PIS e da COFINS os valores relativos aos descontos incondicionais concedidos aos seus clientes (...)"

(AREsp n. 556.050, Min. Herman Benjamin, DJe de 30/04/2015)

No presente caso, a Recorrente demonstra a concessão dos descontos por meio da coerência contábil entre seus registros e os das concessionárias.

O argumento contábil da Recorrente é robusto e corrobora a natureza do bônus. Conforme o item 11 do Pronunciamento Técnico CPC 16 (R1) (Estoques), descontos comerciais e abatimentos devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição dos estoques.

A Recorrente argumentou e comprovou que as concessionárias, ao receberem o "Bônus sobre a Venda de Veículos", registram-no como redução do custo dos veículos adquiridos. Isso demonstra que, para o adquirente, o bônus não é uma receita nova, mas sim um custo de aquisição menor.

Essa sistemática confirma que não há prejuízo ao Fisco:

A Recorrente (Montadora) exclui o desconto de sua base de PIS/COFINS (receita menor). A Concessionária (Revendedora) reduz seu custo de estoque. Ao vender o veículo ao consumidor final, seu lucro (Receita de Venda - Custo Reduzido) será maior, e a base de cálculo do PIS/COFINS sobre essa revenda será correspondentemente ampliada.

Trata-se, portanto, de um ajuste de preço na cadeia, e não de uma receita condicional.

Ante o exposto, os valores pagos a título de "Bônus sobre a Venda de Veículos" constituem descontos incondicionais, sendo irrelevante a ausência de seu destaque na nota fiscal, uma vez que sua natureza foi amplamente comprovada por outros meios, especialmente pelos registros contábeis das partes, que demonstram a coerência sistêmica da operação.

Assim, tais valores devem ser excluídos da base de cálculo do PIS e da COFINS, nos termos do art. 1º, § 3º, V, 'a', das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

2.6. DO MÉRITO. AD ARGUMENTANDUM – DA NATUREZA DE INSUMO DO “BÔNUS SOBRE A VENDA DE VEÍCULOS” PARA APURAÇÃO DE CRÉDITOS DE PIS/COFINS.

A Recorrente defende, de forma subsidiária, que o “Bônus sobre a Venda de Veículos” deve ser considerado insumo essencial e relevante à sua atividade econômica, apto a gerar créditos de PIS e COFINS, nos termos do Tema 779 do STJ (REsp 1.221.170/PR).

Sustenta que:

- 1) O princípio da não cumulatividade do PIS e da COFINS, de matriz constitucional (art. 195, §12, CF), tem amplitude semelhante à do ICMS e IPI, devendo permitir o crédito de todas as despesas necessárias à geração de receita;
- 2) A Instrução Normativa RFB nº 1.911/2019 e o Parecer Normativo nº 5/2018 restringiriam indevidamente o conceito de insumo, contrariando o entendimento do STJ, que deve prevalecer;
- 3) À luz dos critérios de essencialidade e relevância, o bônus seria indispensável para fomentar as vendas, garantindo a competitividade da montadora e, portanto, compondo o ciclo de obtenção de receitas; e
- 4) Assim, mesmo que não reconhecido como desconto incondicional, o “bônus sobre vendas” deveria ser considerado despesa essencial ao desempenho da atividade empresarial, ensejando direito a crédito.

Não assiste razão à Recorrente.

A meu ver, o “Bônus sobre a Venda de Veículos” não se enquadra no conceito legal de insumo previsto no art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, mesmo sob a ótica dos critérios de essencialidade ou relevância firmados pelo STJ no Tema 779.

Com efeito, o STJ definiu que insumos são bens ou serviços utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, desde que imprescindíveis ou relevantes para a execução da atividade-fim do contribuinte. No caso, o bônus sobre vendas:

- 1) não é um bem ou serviço adquirido pela Recorrente;
- 2) não é aplicado na fabricação dos veículos nem integra o processo produtivo;
- 3) tampouco constitui insumo utilizado na prestação de serviços, mas sim um dispêndio de natureza comercial e promocional, destinado a incentivar revendas e ampliar participação de mercado.

Por conseguinte, não se vislumbra direito a crédito de PIS e COFINS sobre tais valores, visto que não se enquadram na hipótese do art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, tampouco nos critérios jurisprudenciais de essencialidade e relevância.

Além do mais, foi aprovada recentemente a Súmula CARF n.º 234, que determina o seguinte:

"SÚMULA CARF Nº 234

Aprovada pela 3^a Turma da CSRF em sessão de 05/09/2025 – vigência em 16/09/2025

Na atividade de comércio não é possível a apuração de créditos da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS com base no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.”

Nego provimento.

2.7. DO MÉRITO. DA INAPLICABILIDADE DE MULTA EM CASO DE DÚVIDA.

No tocante ao pleito de aplicação do artigo 112 do CTN, a fim de se afastar a multa de ofício, entendo que, na hipótese em exame, não há margem de dúvida quanto à capitulação legal, às circunstâncias materiais do fato, à autoria ou à natureza da penalidade imposta.

Dessa forma, não se mostra cabível a incidência do artigo 112 do CTN.

Nego provimento.

3. DA CONCLUSÃO.

Ante o todo exposto, não conheço do Recurso de Ofício.

Quanto ao Recurso Voluntário, conheço do recurso, nego as preliminares de nulidade e dou parcial provimento para (i) manter a fruição da alíquota zero prevista para vendas para Zona Franca de Manaus e Área de Livre Comércio, previsto no art. 2º, da Lei n.º 10.996/2004, mesmo para aquelas em que não tenha havido o destaque na nota fiscal da expressão “Venda de mercadoria efetuada com alíquota zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins” e (ii) excluir da base de cálculo do PIS e da COFINS o “Bônus sobre a Venda de Veículos”, nos termos do art. 1º, § 3º, V, ‘a’, das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Laura Baptista Borges

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Renan Gomes Rego, redator designado

Em que pese as muito bem lançadas razões de decidir da eminente Relatora, uso a discordar somente quanto à exclusão dos valores de bonificação de vendas da base de cálculo das contribuições PIS e COFINS.

Para o Fisco, o conceito de desconto incondicional foi delimitado pela Instrução Normativa SRF nº 51, de 3 de novembro de 1978, no seguinte sentido:

4.2 - *Descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de vendas, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos.*

Dessa forma, no âmbito fiscal, um desconto só é incondicional se, concomitantemente: i) consta na nota fiscal de venda dos bens ou na fatura de serviços e ii) não depende de evento posterior à emissão desses documentos.

No caso concreto, por outro lado, percebe-se que o bônus pago pela montadora à concessionária decorre de um evento *futuro* (venda da concessionária para o consumidor fiscal e respectivo licenciamento do veículo) e *incerto* (depende efetivamente do licenciamento, caso contrário, não há bônus).

Nota-se que na primeira operação (venda da montadora à concessionária), ainda não há qualquer redução do preço pactuado e, por conseguinte, qualquer destaque de desconto ou bonificação na nota fiscal.

Somente na segunda operação (venda da concessionária para o consumidor fiscal), total e comercialmente desvinculada da primeira, após concretizado o evento (licenciamento), é que a montadora concede bonificação para a concessionária.

Ademais, conforme definido pela Instrução Normativa SRF nº 51/1978, somente se considera desconto incondicional quando constar da nota fiscal de venda do bem ou da fatura de serviço.

Nesses termos, jurisprudência do CARF:

Acórdão nº 3302-012.962 – 3^a Seção de Julgamento / 3^a Câmara / 2^a Turma Ordinária

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)
Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010 DECADÊNCIA. LANÇAMENTO REALIZADO DENTRO DO QUINQUÍDIO LEGAL. INOCORRÊNCIA.*

O prazo decadencial para constituição do crédito tributário tem como termo inicial: (i) em regra, o disposto no art. 173, I, do CTN, ou seja, o prazo é de cinco anos contados "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado"; (ii) nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando existir prévio pagamento, o prazo é de cinco anos contado do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

DESCONTOS INCONDICIONAIS. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF N. 51/78. EXCLUSÃO. INDICAÇÃO EM NOTA FISCAL OU FATURA. EXIGÊNCIA.

Por disposição expressa das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 (art. 1º, §3º, V, 'a'), os "descontos incondicionais concedidos", quando caracterizados como tais, são "receitas"

que “não integram a base de cálculo” das contribuições de PIS/Cofins. Para serem considerados incondicionais, os descontos devem atender cumulativamente aos três requisitos: (i) serem parcelas redutoras do preço de venda; (ii) constarem da nota fiscal de venda de bens ou da fatura de serviços e (iii) não dependerem de evento posterior à emissão de tais documentos. A regulamentação dada pela Instrução Normativa SRF nº 51/78 é legítima, havendo razoabilidade na exigência de que haja menção ao desconto na nota fiscal de venda, pois apenas com a simultaneidade entre a venda e o desconto este pode se caracterizar como uma parcela redutora do preço de venda (Recurso Especial nº 1.711.603/SP).

PIS. DESCRIÇÃO FÁTICA E IDÊNTICA. MATÉRIA TRIBUTÁVEL.

Aplica-se ao lançamento à título de contribuição para o PIS/Pasep, o disposto em relação à COFINS, vez que decorrente da mesma descrição fática e idêntica matéria tributável.

A legitimidade do conceito de *descontos incondicionais* delimitado pela Instrução Normativa SRF nº 51/78 tem sido reconhecida pela jurisprudência do STJ, como demonstra a ementa abaixo citada:

AgInt no RECURSO ESPECIAL Nº 1.711.603 - SP (2017/0301171-0) RELATOR : MINISTRO OG FERNANDES EMENTA

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. BASE DE CÁLCULO DA COFINS. DESCONTOS INCONDICIONAIS. AUSÊNCIA DE DESTAQUE NAS NOTAS FISCAIS. NECESSIDADE DE ANÁLISE DO CONTEXTO FÁTICO-PROBATÓRIO. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ.

1. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça firmou-se no sentido de que os descontos incondicionais não devem compor a base de cálculo do tributo (IPI, ICMS, PIS E COFINS), exigindo-se, no entanto, que tais descontos sejam destacados nas notas fiscais. Precedentes: AgRg no REsp 1.092.686/RJ, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 21/2/2011; REsp 1.366.622/SP, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 20/5/2013.

2. As instâncias ordinárias, soberanas na análise das provas, afirmaram que os descontos incondicionais, na espécie, não foram destacados das notas fiscais. Para afastar referido entendimento, de modo a albergar as peculiaridades do caso e verificar se nas notas fiscais constam destaques dos descontos incondicionais, é necessário o revolvimento do acervo fático-probatório dos autos, o que se mostra inviável no apelo excepcional por óbice da Súmula 7/STJ: “A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial”.

3. A dissonância pretoriana não pode ser analisada quando o acórdão recorrido estiver assentado em matéria eminentemente probatória, como na espécie. A incidência da Súmula 7/STJ impossibilita o exame da identidade fática entre o arresto recorrido e os paradigmas.

4. Agravo interno a que se nega provimento.

(AgInt no REsp 1711603/SP, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/08/2018, DJe 30/08/2018)

O Ministro Relator, na decisão monocrática do Recurso Especial acima mencionado, concluiu que é razoável a regulamentação dada pela Instrução Normativa nº 51/1978, na medida

em que o desconto se caracteriza como parcela redutora do preço de venda somente se constar simultaneamente na nota fiscal:

RECURSO ESPECIAL Nº 1.711.603 - SP (2017/0301171-0)

(...)

É fácil perceber que a admissão de exclusão da base de cálculo de valores não escriturados pelo contribuinte dificulta, senão impossibilita, a fiscalização tributária, além de propiciar fraudes fiscais.

[...] Ademais, *o destaque dos descontos incondicionais em nota fiscal ou fatura não se mostra como mero formalismo, tal como sustenta a impetrante, porquanto são os documentos que norteiam a contabilidade da pessoa jurídica.*

Como bem asseverado na r. sentença "a regulamentação será legítima se houver razoabilidade e se não inviabilizar a fruição do direito previsto em Lei - no caso, o direito à dedução da base de cálculo do PIS e da COFINS. Essa razoabilidade existe na norma regulamentar quando exige a menção ao desconto incondicional na nota fiscal de venda pois apenas com essa simultaneidade o desconto se caracteriza como parcela redutora do preço de venda" (fl. 287/verso).

(...)

Ministro Og Fernandes Relator (Ministro OG FERNANDES, 18/05/2018)

Diante do exposto, voto por manter a glosa da dedução dos bônus sobre a venda de veículos da base de cálculo do PIS e da COFINS.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Renan Gomes Rego